

LA CONSUMACIÓN Y LA PRESCRIPCIÓN PENALES EN LA OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES EN MATERIA DE IVA

(UNA «FOTO FIJA» A PRÓPOSITO DEL PROYECTO DE LEY ORGÁNICA PUBLICADO EL 7 DE SEPTIEMBRE DE 2012)

JOSÉ ALBERTO SANZ DÍAZ-PALACIOS

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA CONSUMACIÓN Y LA PRESCRIPCIÓN PENALES EN LA OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS. 2.1. Apreciaciones en el marco jurídico existente cuando se presenta el proyecto de reforma del Código Penal. 2.2. La consumación y la prescripción penales en la obtención indebida de devoluciones tributarias, desde la óptica del proyecto de reforma del Código Penal. 3. LA CONSUMACIÓN Y LA PRESCRIPCIÓN PENALES EN LA OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES EN MATERIA DE IVA. 3.1. Reflexiones en el marco jurídico existente cuando se presenta el proyecto de reforma del Código Penal. 3.2. La incidencia del proyecto de reforma del Código Penal.

1. INTRODUCCIÓN

Con un trabajo anterior titulado «Cooperación reforzada e intercambio de datos en la imposición indirecta y la imposición sobre el ahorro en el seno de la Unión Europea»¹, pretendíamos, en parte, contribuir al proceso de consulta abierto el 1 de diciembre de 2010 con el llamado «Libro Verde sobre el futuro del IVA»², proceso cuyo objetivo, al decir del propio Libro, «es iniciar y fomentar un debate público» sobre ese impuesto. Abogábamos en dicho trabajo por una paulatina armonización de los procedimientos tributarios (los cuales deberían, además, simplificarse cuanto fuera posible, sin merma de los derechos y obligaciones de las partes y en aras de los principios de eficacia y eficiencia), armonización que obviamente incidiría también en la cooperación entre administraciones europeas en materia de IVA. Decíamos allí que ello redundaría en una mejora de esa cooperación, pues la homogeneización procedimental conferiría a las partes un conocimiento más preciso de las recíprocas consecuencias ligadas a las decisiones a adoptar en el marco de su cooperación tributaria.

Posteriormente, las *II Jornadas internacionales y XVI Jornadas almerienses de estudios tributarios* sobre «Los problemas de aplicación del IVA: entre armonización y autonomía procedimental» (celebradas los días 18 y 19 de octubre de 2012) nos han brindado la oportunidad de reflexionar acerca de determinadas cuestiones de Derecho

¹ Vid. COLLADO YURRITA, M.A. (Dir.); PATÓN GARCÍA, G.; SÁNCHEZ LÓPEZ, M.^a E.^a (Coords.), *Intercambio internacional de información tributaria: avances y proyección futura*, Aranzadi – Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, págs. 319 y ss.

² COM(2010) 695 final.

interno, en la dimensión penal de éste, cuestiones que encierran una interesante problemática a analizar bajo la rúbrica que da título a las Jornadas.

Somos conscientes de que el contenido de nuestra comunicación puede verse afectado por la reforma del Código Penal (CP) que se tramita en el Parlamento cuando tienen lugar dichas Jornadas y mientras redactamos estas páginas³. Pero (incluso si la publicación de la presente obra colectiva se demorase en el tiempo) renunciaríamos a modificar los términos de nuestro trabajo. Los cambios normativos que definitivamente afectasen a la temática que aquí abordamos serían objeto de análisis en un trabajo posterior, y estas páginas «retratarían», como si de una «foto fija» se tratase, una propuesta y una situación concretas en una coyuntura, como la que vivimos, de constantes reformas normativas.

Por último, una aclaración de carácter sistemático: para finalmente abordar (en el epígrafe 3) la temática que da título a nuestra comunicación, son necesarias unas consideraciones previas de alcance «general», en el sentido de que no agotan su virtualidad en el ámbito concreto de las devoluciones de IVA. Dichas consideraciones resultan ciertamente imprescindibles (a ellas dedicaremos el epígrafe 2).

2. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA CONSUMACIÓN Y LA PRESCRIPCIÓN PENALES EN LA OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS

2.1. Apreciaciones en el marco jurídico existente cuando se presenta el proyecto de reforma del Código Penal

Con carácter general, el Tribunal Supremo ha establecido que en el delito de defraudación tributaria el inicio de la prescripción viene determinado por la expiración del «plazo legal voluntario para efectuar el pago. Antes no cabe hablar de consumación pues el sujeto aún podría desistir voluntariamente»⁴. Esta regla se aplica a los tributos que se exigen en régimen de autoliquidación, y es aplicable también a los exigidos mediante declaración del obligado tributario y posterior liquidación administrativa.

Ahora bien, por lo que respecta a la defraudación en materia de devoluciones indebidas, para entender producido el perjuicio a la Hacienda Pública y, en definitiva, consumado el delito (lo cual determina que empiece a correr el plazo de prescripción) se exige un acto expreso de la Administración tributaria reconociendo el derecho a la devolución y que tenga lugar el correspondiente desplazamiento patrimonial. A juicio del Tribunal Supremo, el delito se entiende consumado, en estos casos, «cuando se produce, efectivamente, la fraudulenta devolución dineraria»⁵.

³ Nos referimos al Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (121/000017), Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A, 7 de septiembre de 2012, núm. 17-1.

⁴ Sentencia del Tribunal Supremo 1688/2000, de 6 de noviembre, FJ. 9.º. *Vid.* también la Sentencia (asimismo del Supremo) 751/2003, de 28 de noviembre, FJ 19.º.

⁵ Sentencia del Tribunal Supremo 17/2005, de 3 de febrero, FJ 12.º.

Por su interés, queremos destacar aquí que, como rasgo delimitador entre la estafa y el delito fiscal relativo a la obtención indebida de devoluciones tributarias, se ha invocado el carácter innecesario del daño patrimonial por lo que a dichas devoluciones respecta. Para Enrique BACIGALUPO, «el delito se consuma con el acto administrativo que acuerda la devolución; no se requiere que se haya producido un daño patrimonial efectivo, como ocurre en el delito de estafa, ni tampoco que el autor se haya enriquecido»⁶.

Lo llamativo de esa postura reside precisamente en que prescinde del daño patrimonial efectivo (el tipo penal no se centraría en la defensa de la Hacienda Pública, sino en el castigo de la deslealtad imputable al contribuyente⁷) lo cual, en último término, puede llevar a entender incluso que el ilícito penal se consumaría antes del acto administrativo que acordase la devolución. Desde esa óptica, ya se trate de gravámenes recaudados mediante autoliquidación, ya de aquéllos recaudados a través de declaración tributaria y posterior liquidación administrativa, la consumación del delito fiscal, en su modalidad de obtención indebida de devoluciones, tendría lugar con la expiración del plazo legal para presentar las autoliquidaciones y declaraciones determinantes de la devolución indebida en cuestión.

Somos conscientes de que la literalidad del art. 305 CP no parece acoger ese enfoque, pues contiene el gerundio «obteniendo» («El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública [...] obteniendo indebidamente devoluciones...»). Pero lo cierto es que el empleo de este verbo concreto en gerundio no significaría necesariamente que deba tener lugar un desplazamiento patrimonial (de ahí que BACIGALUPO haya concretado la consumación en el mero acuerdo administrativo de devolución tributaria –ese autor subraya «la innecesariedad del daño patrimonial»⁸–). En el contexto donde nos situamos (y siempre con la necesaria cautela que ha de acompañar a planteamientos formulados por estudiosos de una disciplina jurídica en el ámbito de otra distinta), cabría entender que lo que se obtiene o se alcanza, en virtud de lo reflejado (defraudando) en una autoliquidación tributaria, es la determinación cuantitativa de la propia devolución indebida, cuyo importe (superior a 120.000 €) queda concretado en dicha autoliquidación a la espera de un ulterior ingreso a favor del contribuyente. Tanto si ese ingreso tuviera lugar como si (descubierta la defraudación) no llegara a operarse, el delito se entendería consumado con la finalización del período de autoliquidación. Este mismo criterio, en su esencia, podría aplicarse a los supuestos de declaraciones tributarias con posterior liquidación administrativa⁹. Sin embargo, no

⁶ BACIGALUPO, E. (Dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 481.

⁷ «El delito fiscal», Observatorio de Derecho Penal y Delitos Económicos 2010 de la Cátedra de Investigación Financiera y Forense Universidad Rey Juan Carlos-KPMG, *Diario La Ley*, núm. 7594, 22 de marzo de 2011, pág. 4.

⁸ BACIGALUPO, E. (Dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, op. et loc. cit.

⁹ La siguiente caracterización del ilícito efectuada por Juan MARTÍN QUERALT, Carmelo LOZANO SERRANO, José Manuel TEJERIZO LÓPEZ y Gabriel CASADO OLLERO (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2012, pág. 569) encajaría en el planteamiento que acabamos de exponer (tanto en supuestos de autoliquidación, como en supuestos de declaración y posterior liquidación): «Incurrirá en delito por obtención indebida de devoluciones, todo aquel que, alterando, falseando u ocultando los datos consignados en sus declaraciones fiscales, conduzca a

ignoramos las mayores objeciones que puede plantear esa aplicación, pues sería en las liquidaciones administrativas (no en las declaraciones previas) donde se cuantificaría, en sentido estricto, el importe a devolver. Posiblemente en los supuestos de declaración tributaria seguida de liquidación administrativa procediera afirmar que la consumación del delito relativo a la obtención indebida de devoluciones requeriría que se practicase dicha liquidación administrativa.

Antes de la reforma penal en curso relativa al delito fiscal (reforma a la que nos referiremos a continuación), y en aras del enfoque no patrimonialista de dicha figura delictiva, tenía pleno sentido la argumentación que se expone seguidamente. Considerando que, desde la óptica patrimonialista, las formas imperfectas de ejecución del tipo penal de defraudación se limitarían al ámbito de las devoluciones indebidas (ya que la Administración habría de ingresar su importe al obligado tributario)¹⁰, según Juan Enrique EGOACHEAGA CABELLO «podría ocurrir que hiciéramos de peor condición al autor de una tentativa que al autor de un delito consumado contra la Hacienda Pública, pues leyendo la cláusula de regularización [del art. 305.4 CP] parece desprenderse que sólo sería aplicable al delito consumado, por lo que el autor de la tentativa no tendría la oportunidad de verse exento de castigo penal al no poder reparar el perjuicio al ser éste inexistente»¹¹. Pues bien, en el ámbito de las devoluciones indebidas (e insistimos en que esta afirmación ha de entenderse abstracción hecha de la

resultados que determinen el nacimiento de un derecho a su favor: el derecho a que la Hacienda Pública le devuelva cantidades por él satisfechas –o pretendidamente satisfechas– en concepto de impuestos».

¹⁰ Desde una concepción patrimonialista la doctrina admite la posibilidad de que el delito fiscal se cometa en grado de tentativa, cuando se falsean los datos fácticos que motivan la solicitud de devolución y la Administración tributaria lo descubre antes de hacer aquella efectiva.

¹¹ EGOACHEAGA CABELLO, J.E., *Nueva doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional en materia de prueba en el proceso penal*, 2009, pág. 35. http://www.juntadeandalucia.es/vgn/images/portal/cit_12354507/35/49/52703307obj.pdf.

Por su parte, el Consejo General del Poder Judicial, en su Informe de 28 de junio de 2012 al Anteproyecto de reforma del CP en materia (entre otras) de delito fiscal, declara que «debería contemplarse la admisibilidad de la regularización basada exclusivamente en la autodenuncia del sujeto activo efectuada con anterioridad a la devolución de la cantidad solicitada en tal concepto, para así evitar la punición de la tentativa de delito contra la Hacienda Pública».

Ahora bien, según la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero (sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización tributaria), «los supuestos en que la regularización se produce antes de la consumación delictiva [...] no encajan en el art. 305.4 [...] por tratarse de casos de desistimiento voluntario o arrepentimiento activo que impiden la consumación del delito fiscal». Y Fermín MORALES PRATS aborda la delimitación entre el art. 16.2 (desistimiento voluntario de la tentativa) y el art. 305.4 CP. Escribe que, «una vez verificado el perfeccionamiento típico del delito, tan sólo quedará abierta la vía de las cláusulas de regularización “ex post factum” [...]; en cambio, en la fase de imperfecta ejecución, correspondiente a la tentativa será posible todavía el desistimiento voluntario de consumir el delito por parte del contribuyente (art. 16 CP)» (vid. QUINTERO OLIVARES, G. [Dir.]; MORALES PRATS, F. [Coord.], *Comentarios al Código Penal Español*, tomo II, Aranzadi – Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, págs. 511-512).

Por nuestra parte, destacamos el diferente alcance, a efectos punitivos, de los arts. 16.2 CP y 305.4 CP. Según el art. 16.2 CP, «quedará exento de responsabilidad penal por el delito intentado quien evite voluntariamente la consumación del delito, bien desistiendo de la ejecución ya iniciada, bien impidiendo la producción del resultado, sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido por los actos ejecutados, si éstos fueren ya constitutivos de otro delito o falta». Ahora bien, el art. 305.4 CP extiende la exención de responsabilidad penal a «las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria».

reforma penal que se tramita en el Parlamento) el enfoque no patrimonialista del delito fiscal llevaría a entender que la consumación tiene lugar con la expiración del plazo legal para presentar autoliquidaciones y (aunque con la reserva que planteábamos más arriba) declaraciones. Tanto en el caso de defraudación con falta de ingreso como en éste otro, relativo a devoluciones tributarias indebidas, habría coincidencia en cuanto al momento consumativo y el contribuyente podría beneficiarse de la excusa absolutoria, regularizando su situación en los términos legalmente establecidos. Destacamos que, en supuestos de devoluciones indebidas, la regularización tendría lugar presentando una autoliquidación o una declaración (en su caso) correctas, que no determinasen el derecho a percibir dichas devoluciones. Así se desprende del art. 305.4 CP y de lo establecido en el art. 179.3 de la Ley General Tributaria (LGT) (ambos preceptos han de ponerse en relación). Dispone el mencionado art. de la LGT que «los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas»¹².

Por supuesto, se sobreentiende que, si la devolución hubiera tenido lugar, el contribuyente se vería obligado a restituir su importe. Pero en la coyuntura normativa existente cuando se plantea la reforma del delito fiscal resulta, cuando menos, discutible que para aplicar la exención de responsabilidad penal sea preciso un reintegro íntegro e inmediato¹³.

2.2. La consumación y la prescripción penales en la obtención indebida de devoluciones tributarias, desde la óptica del proyecto de reforma del Código Penal

El tipo del delito fiscal previsto en el Anteproyecto de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP (Anteproyecto que está en el origen del actual Proyecto de reforma¹⁴), reproduce en gran medida el tenor literal del art. 305.1 CP, inciso primero, vigente cuando se plantea la reforma¹⁵; pero lo hace introduciendo

¹² También ponen en relación esos arts. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., págs. 574-575.

¹³ Según Pablo CHICO DE LA CÁMARA (*El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*, Aranzadi – Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 119), «de la lectura atenta del art. 305.4 CP no se deduce de forma expresa que la aplicación de la excusa absolutoria exija necesariamente el “pago” de la deuda tributaria».

¹⁴ Insistimos en que se trata del Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del CP, en materia de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (publicado el 7 de septiembre de 2012).

¹⁵ Reza el texto en vigor en ese momento (y cuando elaboramos este trabajo):

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.»

en él una modificación de calado, a saber, que para ser castigado con la correspondiente pena de prisión y multa, además de incurrir en una acción u omisión defraudatorias es preciso no haber regularizado la situación tributaria en los términos que prevé la propia reforma. Dice literalmente el «anteproyectado» art. 305.1 CP, inciso primero:

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apdo. 4 del presente art., será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.»

Pues bien, en su Informe de 7 de junio de 2012 al citado Anteproyecto de reforma del CP, la Fiscalía General del Estado sintetiza así los cambios normativos introducidos en el texto que hemos transcrito: «... la regularización de la situación tributaria actualmente configurada como una excusa absolutoria en el apdo. 4 [...] pasa a ser, junto con la defraudación a la Hacienda Pública en cuantía que exceda de los 120.000 euros, un elemento del tipo. De forma que el tipo básico del denominado “delito fiscal” queda configurado por la concurrencia de dos elementos: 1.º La conducta de quien defrauda a la Hacienda Pública en una cantidad superior a la expresada y, además, 2.º No regulariza su situación».

Subrayamos aquí que la Fiscalía General del Estado realiza una valoración positiva al respecto; y ello «toda vez [que] la actual configuración de la regularización de la situación tributaria como excusa absolutoria sólo puede entenderse si se hace una interpretación muy amplia de esta causa de exención de responsabilidad penal, la cual no existe en el momento de producirse la conducta delictiva. Por tanto, se estima acertada su inclusión como uno de los elementos que conforman el tipo básico del “delito fiscal” descrito en el art. 305 del CP».

Sin duda llama la atención lo que podría calificarse como un cambio de criterio de la Fiscalía General del Estado, en cuanto a que una posible regularización tributaria se vincule a la configuración del tipo penal, de modo que si ésta llegara a producirse no

Y prevé el apdo. 4, asimismo del art. 305 CP, al plantearse la mencionada reforma (texto aún hoy vigente):

«Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apdo. primero de este art., antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.»

cabría entender consumado el delito de defraudación. Y hablamos de cambio de criterio puesto que, en la Consulta 4/1997, de 19 de febrero (sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización tributaria), la Fiscalía General advertía de lo siguiente: «La tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable».

Crítico en cambio (en términos globales) con la iniciativa del Gobierno se ha mostrado el Consejo General del Poder Judicial en su Informe de 28 de junio de 2012 (Informe relativo al Anteproyecto presentado). Por nuestra parte, considerando la afinidad de la Fiscalía con la propuesta gubernamental y el referido cambio de criterio operado, centramos nuestra atención en el Informe de ésta última.

Finalmente, en el Proyecto presentado a las Cortes, el pre-legislador ha modificado los términos del Anteproyecto por lo que respecta al art. 305 CP. Resaltamos que en el apdo. 1, inciso primero, el Proyecto sustituye «y no hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apdo. 4 del presente art.» por «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apdo. 4 del presente art.», texto éste que ahora cierra dicho inciso:

«El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apdo. 4 del presente art.»

Ciertamente, la nueva redacción del art. 305.1 CP, primer inciso, en el Proyecto enviado a las Cortes podría revelar una finalidad distinta de la evidenciada por la Fiscalía a propósito del Anteproyecto. Pero ese antecedente normativo hace que persistan las dudas sobre la naturaleza que finalmente se dé a la regularización tributaria, sobre todo teniendo en cuenta que la redacción prevista para el apdo. 4 del art. 305 CP trataría de evitar que pudiera considerarse excusa absolutoria (dice el Informe de la Fiscalía General del Estado al Anteproyecto que en el apdo. 4 «se suprimen las menciones a la regularización como excusa absolutoria»). Transcribimos el proyectado art. 305.4 CP:

«Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la

Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.»

Parece pues que la reforma podría retrasar la prescripción del delito fiscal, y ello tanto por lo que respecta al tipo básico como a su modalidad agravada (proyectados arts. 305 y 305 bis CP, respectivamente¹⁶). Dicho retraso resultaría difícilmente justificable, al menos desde un punto de vista técnico-jurídico.

En su Informe de 28 de junio de 2012 el Consejo General del Poder Judicial se ha pronunciado con claridad: «Dentro del marco de colaboración institucional, y sin que lo dicho [...] pueda interpretarse como una muestra de desconfianza o recelo hacia la finalidad perseguida por el prelegislador, resulta conveniente alertar sobre las disfunciones que puede producir la configuración de la ausencia de regularización tributaria, definida en el artículo 305.4 del Código Penal, como un elemento integrante del tipo descrito en el artículo 305.1 de dicho texto legal, en vez de una excusa absolutoria, como acontece en la actualidad». Destacamos que (siempre en palabras del Consejo) «el cambio proyectado puede dar lugar a la prolongación del término inicial de la prescripción, al hacer depender la consumación del delito de un acontecimiento que es ajeno a la conducta llevada a cabo por el sujeto activo, cual es el inicio de las actuaciones de investigación e inspección o, en su caso, la interposición de denuncia o querrela o el conocimiento formal, por parte del sujeto activo, del inicio del proceso penal». Además, «cuando el plazo de regularización finalice por la interposición de denuncia o querrela, el “*dies a quo*” de la prescripción puede coincidir con el momento en que se suspende el cómputo del plazo de dicha figura, de acuerdo a lo previsto en el artículo 132.2.2.^a del Código Penal». El Informe considera adecuado que se siguiese contemplando la regularización tributaria como excusa absolutoria.

¹⁶ El proyectado art. 305 bis CP (que contempla el tipo agravado) establece lo siguiente:

«1. El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

2. A los supuestos descritos en el presente art. les serán de aplicación todas las restantes previsiones contenidas en el art. 305.

En estos casos, además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de cuatro a ocho años.»

Lo cierto es que no nos corresponde a nosotros, sino a los penalistas, analizar en profundidad si la reforma en curso (al menos en el estadio en que se encuentra cuando escribimos estas líneas) resulta o no ajustada a la dogmática penal.

Por nuestra parte, traemos aquí a colación de nuevo la Consulta 4/1997, donde la Fiscalía General del Estado refiere la regularización tributaria al elemento punibilidad y la califica como excusa absolutoria. Se ha de considerar la diferenciación allí expuesta entre las excusas absolutorias «preexistentes a la acción» y las que sean «posteriores a la comisión del delito». En las primeras (las «preexistentes a la acción») «la punibilidad no llega a nacer por cuanto que desde el momento de la comisión del hecho concurre una circunstancia que excluye la pena. Se trata de excusas absolutorias que operan como “causas de exclusión” a priori de la pena en función de determinadas condiciones personales que concurren en el sujeto activo del delito». Por lo que respecta a las excusas absolutorias posteriores a la comisión del delito, las cuales podrían denominarse «de conducta», la Fiscalía subraya que «recogen supuestos no de “exclusión” sino de “levantamiento” de la pena en atención a un comportamiento posterior a la comisión del delito que anula la punibilidad que en principio merecía plenamente el hecho. Se exonera así retroactivamente de una punibilidad que ya había nacido». Afirma, por tanto, la Fiscalía General que la excusa absolutoria del art. 305 CP «es una causa de levantamiento de la pena debida a la conducta regularizadora del deudor tributario». Concluye que estamos ante «una excusa basada en la conducta».

Recalcamos el peligro que conlleva configurar la regularización como un elemento del tipo penal de defraudación tributaria; y es que la consumación dependería de hechos ajenos al obligado tributario (los que cierran la posibilidad de regularización), y ello incidiría en materia de prescripción, la cual se vería, si no impedida, retrasada. Dicho retraso afectaría tanto al tipo básico como al agravado¹⁷.

Por lo que respecta en concreto a las devoluciones tributarias indebidas, cabe preguntarse qué incidencia tendría la reforma, si finalmente viera la luz en esos términos.

Como hemos dicho más arriba, con el vigente art. 305 CP, tanto en el caso de falta de ingreso como en el de devoluciones tributarias indebidas, cabe interpretar que habría coincidencia en cuanto al momento consumativo de la defraudación, y el contribuyente podría beneficiarse a partir de entonces de la excusa absolutoria, regularizando su situación en los términos legalmente establecidos. Hemos destacado que, en supuestos de devoluciones indebidas, la regularización tendría lugar presentando una autoliquidación o una declaración (en su caso) correctas, que no determinasen el derecho a percibir dichas devoluciones. Insistimos en que, evidentemente, si la devolución hubiera tenido lugar, el contribuyente se vería obligado a restituir su importe; pero en la coyuntura normativa de referencia resulta dudoso que la exención de responsabilidad penal requiera un reintegro íntegro e inmediato.

Ahora bien, como hemos visto, la reforma proyectada modificaría el apdo. 4 del art. 305 CP y, salvo que posteriormente (en sede parlamentaria) se introdujeran

¹⁷ En principio (dejando a un lado el retraso al que aludimos), el tipo básico tendría un plazo de prescripción de cinco años, y al agravado le correspondería un plazo de diez años.

cambios, dicho apdo. 4 establecería que «se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Habrá que esperar a la Ley Orgánica que finalmente resulte de la tramitación en Cortes para realizar un juicio definitivo al respecto; pero avanzamos a continuación algunas ideas.

Por un lado, tengamos presente que el Proyecto de Ley Orgánica habla de «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Y por otro lado insistimos en que, tratándose de devoluciones indebidas, si aún no se hubieran hecho efectivas, la regularización tendría lugar presentando una autoliquidación o una declaración correctas, que no determinasen el derecho a percibir dichas devoluciones. Se puede decir que regularizar de ese modo implica reconocer y pagar efectivamente la deuda tributaria de que se trate, esto es, «abortando» (conforme a las previsiones legales) las solicitudes de devolución que resultasen improcedentes.

Desde luego, si la devolución ya hubiera tenido lugar, el contribuyente se vería obligado a restituir su importe. Y, si el texto definitivo mantiene la literalidad del art. 305.4 en el Proyecto de Ley Orgánica, no cabe duda de que la regularización exigiría un reintegro íntegro e inmediato de la deuda tributaria, lo cual estaría en consonancia con el art. 180.2 LGT¹⁸.

En el supuesto de que la reforma no llegara a configurar la ausencia de regularización como un elemento del tipo penal, conservaría su vigencia nuestra interpretación acerca del momento en el que entender consumadas las devoluciones tributarias indebidas, esto es, con el vencimiento del plazo legal para presentar autoliquidaciones y declaraciones fiscales. En otro caso (si el legislador configurase la ausencia de regularización como elemento del tipo), la consumación del delito y su prescripción se verían afectadas en los términos ya expuestos (en definitiva, la reforma podría retrasar una y otra).

3. LA CONSUMACIÓN Y LA PRESCRIPCIÓN PENALES EN LA OBTENCIÓN INDEBIDA DE DEVOLUCIONES EN MATERIA DE IVA

3.1. Reflexiones en el marco jurídico existente cuando se presenta el proyecto de reforma del Código Penal

En el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, se presenta como motivo de alegación frecuente una pretendida prescripción autónoma del IVA por lo que

¹⁸ Dice este art.:

«Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación.»

respecta a cada período de autoliquidación¹⁹. Sin embargo, esa alegación se muestra contraria al criterio penal de inicio de la prescripción cuando finaliza el plazo relativo al último período de autoliquidación, en el que procede, además, formular el correspondiente resumen del ejercicio. Como es sabido, según el art. 305.2 CP, si los períodos de autoliquidación son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado ha de referirse al año natural²⁰.

Se dice que ese precepto contiene una «regla de acumulación», y aunque las autoliquidaciones periódicas no alcancen por separado la cuantía típica, ésta tendrá virtualidad sumando los importes defraudados en cada una de dichas autoliquidaciones periódicas. El lapso de tiempo a tomar en consideración será en todo caso el año natural. Podría ocurrir, también, que determinada o determinadas autoliquidaciones periódicas superasen la cuantía delictiva (por sí mismas o sumando su resultado y el de otra u otras autoliquidaciones), pero el importe defraudado anual se situase por debajo de dicha cuantía, como consecuencia del propio régimen de compensación del impuesto. De todo ello habría que concluir que el delito de defraudación consistente en dejar de ingresar el IVA debido se consumaría el 30 de enero del año natural siguiente al analizado, esto es, el último día del plazo para presentar la declaración-resumen anual y la autoliquidación relativa al último período del ejercicio²¹. A partir de entonces se computaría la prescripción penal²².

Subrayamos que, frente a ese criterio interpretativo predominante, Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ se muestra contrario a un retraso en el inicio de la prescripción penal hasta que expire el plazo de presentación del resumen anual de IVA, pues a su juicio ello «implica modificar, sin base legal alguna, la naturaleza del hecho imponible y el período impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido». Considera que «si éste es

¹⁹ No perdamos de vista que en el IVA los periodos de autoliquidación pueden tener carácter trimestral o mensual, conforme a lo previsto en la normativa reguladora del impuesto. Las autoliquidaciones han de presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes posterior al período considerado. Pero tratándose de la autoliquidación del mes de julio, el plazo abarca todo el mes de agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre. En enero, como máximo el día 30, debe presentarse una declaración-resumen anual, junto con la autoliquidación del último período. Lógicamente, cuando el vencimiento de los plazos corresponda a un día inhábil, dicho vencimiento se trasladará al día siguiente hábil.

²⁰ Sobre esa base normativa, los órganos jurisdiccionales rechazan una supuesta prescripción penal autónoma de cada período (trimestral o mensual) de autoliquidación. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo 44/2003, de 3 de abril, FJ 17.º; Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 385/2004, de 15 de septiembre, FJ 3.º. Puede consultarse DÍAZ ROLDÁN, C., en AA.VV., *El delito fiscal*, CISS, Valencia, 2009, págs. 235 y ss.

²¹ La Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 127/2008, de 3 de marzo, lo expresa afirmando que «las liquidaciones trimestrales no son más que pagos anticipados o resultados negativos parciales, con regularización al final del período impositivo, y no es, en todo caso, hasta el momento en que se realiza la liquidación anual del impuesto, cuando se consuma el posible delito, pues durante el año se pueden, incluso, incluir las facturas emitidas o recibidas que por una razón u otra (pueden ser múltiples) no pudieron ser incluidas en el período trimestral correspondiente, en el trimestre posterior o en todo caso en la liquidación anual, lo que corrobora que hasta que no se liquida de forma definitiva el impuesto correspondiente al período impositivo (resumen anual) no se consuma el delito» (FJ 4.º).

²² *Vid.* la síntesis de esta doctrina contenida en SILVA SÁNCHEZ, J.M.^a, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, 2005, págs. 103 y ss., con cita de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid 475/2002, de 20 de septiembre.

un tributo instantáneo de liquidación periódica no puede por pura conveniencia del aparato sancionador convertirse en un impuesto periódico de duración anual pues no es eso lo que dispone la ley tributaria. Ésta concibe el IVA como impuesto instantáneo, según se desprende nítidamente de los arts. 75 y siguientes de la Ley del impuesto, no contemplándose período impositivo alguno». Consiguientemente, a juicio de dicho autor habría que estar a cada período mensual o trimestral de autoliquidación para determinar el inicio de la prescripción tributaria o penal (por ejemplo, en supuestos de autoliquidación trimestral, el 20 de abril, el 20 de julio, el 20 de octubre y el 30 de enero serían las fechas de referencia en el inicio del cómputo, por lo que atañe a cada uno de los cuatro trimestres del ejercicio, respectivamente)²³.

En esa línea de pensamiento, Ramón FALCÓN Y TELLA escribía en 2005 lo siguiente: «Obsérvese que no tendría sentido que una defraudación por más de 120.000 € concentrada en el último trimestre de 2002 prescriba penalmente a los 5 años a contar desde el 30 de enero siguiente, es decir el 30 de enero de 2008. Y que, en cambio, la misma infracción concentrada en el primer trimestre de 2003 (sin descubierto alguno en los períodos posteriores) no prescriba penalmente hasta el 30 de enero de 2009, que es a lo que conduciría la tesis que se critica: una defraudación cometida materialmente sólo tres meses después, prescribiría un año más tarde»²⁴.

Tanto ALONSO GONZÁLEZ como FALCÓN Y TELLA argumentan en apoyo de sus afirmaciones que la naturaleza de la declaración-resumen anual de IVA es meramente informativa. Ahora bien, hemos de tener presente que esta aseveración entraría en conflicto con la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2009 (recurso núm. 983/2004), donde la Sala de lo Contencioso-Administrativo establece que «la declaración-resumen anual no tiene en sí misma un contenido liquidatorio», pero «implica y comporta una ratificación de las distintas liquidaciones efectuadas durante el año», y ello «permite imputar a tales declaraciones un contenido interruptivo de la prescripción» (FJ 4.º)²⁵. Se trata de una doctrina que posteriormente ha reiterado el Alto Tribunal²⁶.

²³ Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008, págs. 116 y ss. Destacamos, además, que para este autor es cuestionable que el concepto de «año natural» recogido en el art. 305 CP se extienda de enero a diciembre; ALONSO GONZÁLEZ plantea la posibilidad de que la norma aluda simplemente a un cómputo «de fecha a fecha» y la prescripción pueda referirse a varios períodos de autoliquidación dentro de ese lapso temporal.

²⁴ FALCÓN Y TELLA, R., «Problemas de constitucionalidad y de legalidad ordinaria en relación con la prescripción (y II): consecuencias de la STC 63/2005, de 14 marzo respecto al IVA y respecto a la trascendencia penal de la prescripción tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2005, BIB 2005\1152.

²⁵ Es un pronunciamiento controvertido. En palabras de Abelardo DELGADO PACHECO, «esta doctrina, en concreto, supone que, presentada esa declaración resumen anual, el plazo de prescripción se reinicia a partir del día siguiente al 30 de enero del año siguiente, para todos los períodos de declaración afectados, salvo el último, comenzando además a partir de esa misma fecha para ese último período de declaración» (<http://www.expansion.com/blogs/garrigues/2010/04/12/la-prescripcion-tributaria.html>). No obstante, según MARTÍN QUERALT «acierta plenamente el Tribunal», al reconocer efecto interruptor de la prescripción a la declaración-resumen anual del impuesto (vid. «Dos interrogantes: a) La declaración anual del IVA: determinante a efectos de prescripción e irrelevante para fijar cuantía a efectos de recursos; b) La separación de procedimientos –de gestión/liquidación y sancionador–. La crónica anunciada de un planteamiento de inconstitucionalidad», *Tribuna Fiscal*, núm. 234, 2010, págs. 4 y ss.).

También Jesús-María SILVA SÁNCHEZ²⁷ plantea una «posición divergente» frente al «punto de vista dominante» en materia de prescripción penal. A su juicio, se «habría de partir de que el art. 305.2 CP no pretende establecer una regla de consumación del delito de defraudación de IVA al final del año natural en todo caso. Más bien, en él se trataría de señalar que es posible que el delito se consume aunque en ninguno de los períodos de declaración se haya superado la cuantía típica, ni siquiera en la suma de varios de ellos, con tal de que el monto de la defraudación continuada, al final del año natural, sí supere la referida cuantía». Señala SILVA SÁNCHEZ que «lo que no pretendería dicha regla es eliminar la regla general de consumación del delito fiscal en función del período de liquidación, postergando la consumación al fin del año incluso en casos de declaraciones trimestrales [o mensuales] ya en sí delictivas». Según este autor, ello constituye un retraso de la consumación «cuyo sentido no se advierte».

No creemos que el criterio del Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de noviembre de 2009 a la que nos hemos referido, y en pronunciamientos posteriores, constituya un obstáculo a la tesis de SILVA SÁNCHEZ ni, en general, a una pretendida prescripción penal autónoma de los diversos períodos de autoliquidación. Estamos ante un posicionamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo que incide en la consideración anual del IVA por lo que respecta a la prescripción tributaria de ese impuesto. Por supuesto, no se verían afectadas las causas de interrupción de la prescripción penal contempladas en el art. 132.2 CP.

SILVA SÁNCHEZ alude a tres supuestos diferentes. El primero se da cuando «lo defraudado sólo alcanza la cuantía típica [...] sumando lo eludido en el conjunto de declaraciones periódicas del año», y «en tal caso, la consumación tendría lugar, ciertamente, el día 30 de enero del año siguiente». Pero sería necesario determinar con precisión cuándo se consume el delito en los otros dos supuestos a los que alude este autor: por un lado, en caso de que lo defraudado alcance la cuantía típica en un trimestre, o en un mes, aisladamente considerados; y por otra parte, cuando lo defraudado alcance la cuantía típica, acumulando lo eludido en dos o en tres trimestres, o en los meses que corresponda. Siguiendo a SILVA SÁNCHEZ, podemos preguntarnos si en tales casos podría afirmarse que el delito se ha consumado al finalizar el concreto plazo trimestral o mensual en que se alcanza la cuantía típica, o bien se entendería que la consumación se produce al finalizar el plazo de la última autoliquidación del ejercicio y del resumen anual²⁸. Dicho jurista parece decantarse por la primera posibilidad: «el delito se consumaría el día 20 del mes siguiente a aquél en que finaliza el período o suma de períodos en los que la defraudación alcanza el valor de

A principios de la década anterior, Josep Tomàs SALÀS DARROCHA rechaza planteamientos como el sustentado por el Tribunal Supremo en la mencionada Sentencia de 2009 (*vid.* «La consumación del delito fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 53, 2001, pág. 145).

²⁶ *Vid.* Sentencia de 23 de junio de 2010 (recurso núm. 2845/2005), FJ 3.º; Sentencia de 17 de febrero de 2011 (recurso núm. 4688/2006), FJ 2.º.

²⁷ *El nuevo escenario del delito fiscal en España, op. cit.* págs. 106 y ss.

²⁸ Resulta comprensible que, entre los abogados, se alcen voces a favor de que la consumación se refiera al período temporal en que se defrauda por encima de la cuantía típica. Es el caso de Gema MARTÍNEZ GALINDO, en su trabajo «Especialidades de la prescripción en el delito fiscal», *La Ley Penal*, núm. 52, 2008 (*vid.* págs. 28-29).

120.000 €, empezando a correr el plazo de prescripción»²⁹. Pero advierte que si, en los diversos trimestres o meses sucesivos, «se superara, por separado, la cuantía típica, al final del año debería entenderse cometido no un delito único (como concluye la doctrina dominante), sino un delito continuado de defraudación tributaria». Termina SILVA SÁNCHEZ, señalando que fijar la consumación en los periodos trimestral o mensual correspondientes «tendría consecuencias positivas (en términos de prescripción) para el contribuyente, pero también las podría tener negativas (por aplicación del delito continuado en el caso de varias defraudaciones [...] autónomamente superiores a la cuantía típica y por la consiguiente aplicación de la regla de la prescripción específica de esta situación)». Añade finalmente ese autor que las eventuales regularizaciones operadas en periodos de autoliquidación posteriores a aquél o aquéllos en los que se haya alcanzado la cuantía típica permitirían aplicar, en su caso, la eximente de responsabilidad prevista en el art. 305.4 CP (se entendería, pues, consumado el delito fiscal en cuestión).

SILVA SÁNCHEZ no alude expresamente a las devoluciones tributarias indebidas, pero su tesis sería igualmente aplicable a éstas. Ahora bien, han de efectuarse al respecto algunas apreciaciones.

En lo tocante al régimen de autoliquidaciones trimestrales de IVA, en la medida en que la devolución del impuesto se solicita al final del ejercicio, a la vista del resultado obtenido en los cuatro trimestres que lo integran, la consumación del delito tendría lugar el 30 de enero del año natural siguiente, si se considera que dicha consumación no requiere la efectividad de la devolución indebida, ni siquiera el acuerdo administrativo de devolución. Si se adopta un criterio patrimonialista, la consumación requeriría el ingreso efectivo al contribuyente o, al menos, el referido acuerdo administrativo, por lo que el delito se consumaría más allá del 30 de enero.

En cuanto al régimen de autoliquidaciones mensuales, si la consumación de la figura delictiva que nos ocupa no se hace depender de una devolución tributaria efectiva, y tampoco de que la Administración simplemente acuerde dicha devolución, el criterio de SILVA SÁNCHEZ lleva a concluir que el delito se consumaría al final del periodo para presentar la autoliquidación en el que se alcanzase la cuantía típica (considerando, si procede, varios meses del ejercicio). Cuando dicha cuantía resultase de todo el año natural, la consumación se produciría el 30 de enero del año siguiente. Siempre aplicando el criterio de SILVA SÁNCHEZ, si se entiende que la consumación del delito requiere un ingreso efectivo al contribuyente o, al menos, un acuerdo administrativo de devolución, la cuantía típica se determinaría considerando la devolución o el acuerdo devolutivo de un único periodo o, en su caso, teniendo en cuenta las devoluciones o acuerdos relativos a dos o más periodos, y por tanto el delito se entendería consumado desde el momento en que los importes percibidos o cuya devolución se hubiese acordado alcanzaran en un mismo ejercicio la cuantía delictiva.

3.2. La incidencia del proyecto de reforma del Código Penal

²⁹ No obstante, insistimos en que la autoliquidación del mes de julio puede presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre. Por tanto, la fecha de consumación de eventuales devoluciones indebidas en cuanto a la declaración-liquidación de julio vendría determinada por la expiración de ese plazo, el día 20 de septiembre. Precisamente este epígrafe concluye con unas puntualizaciones en materia de devoluciones indebidas, al hilo de la tesis de SILVA SÁNCHEZ.

En el supuesto de que la reforma en curso no llegara a configurar la ausencia de regularización como un elemento del tipo penal, conservaría su vigencia nuestra interpretación acerca del momento en el que entender consumadas las devoluciones tributarias indebidas en materia de IVA. En otro caso (si el legislador configurase la ausencia de regularización como elemento del tipo), la consumación del delito y su prescripción resultarían afectadas en los términos ya expuestos (la reforma tendería a retrasar una y otra).

Téngase especialmente en cuenta, además, lo dispuesto en el proyectado art. 305.2 CP: «A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apdo. anterior [ciento veinte mil euros]:/ [...] si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apdo. 1».

En el caso de que finalmente esa disposición se incluyese en el CP, cabe afirmar que quedaría expresamente contemplada la propuesta de SILVA SÁNCHEZ a la que aludíamos más arriba y que hemos acogido en nuestra argumentación, si bien se vería limitada a los supuestos previstos en la norma (defraudaciones cometidas en el seno de organizaciones o grupos criminales y actividades económicas aparentes).